



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ZSS.

Sessão de 23 de fevereiro de 1983.

ACORDÃO Nº 105-0.014

Recurso nº 86,230 - IRPJ - EXS: DE 1972 A 1976

Recorrente SOCIEDADE PAULISTA DE ARTEFATOS METALÚRGICOS S.A.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO - SP

DECADÊNCIA - Uma vez que a exigência do crédito tributário é formalizada também em auto de infração, não há que se falar em decadência, se este foi lavrado antes do prazo de cinco anos de que trata o art. 173 do C.T.N.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE - A impugnação do sujeito passivo às exigências do auto de infração suspende a exigibilidade do crédito tributário, não sendo possível, nesse período, ser declarada a prescrição.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE DÉBITOS FISCAIS - O não cumprimento do prazo previsto no art. 27 do Decreto nº 70.235/72, para julgamento da impugnação, não autoriza a dispensa da correção monetária.

DESPESAS OPERACIONAIS - DESPESAS PAGAS OU INCORRIDAS A empresa pode deduzir as despesas, quando pagas ou incorridas, mas sempre respeitando o exercício de competência. Legítima a glosa de despesas computadas no ano de pagamento, mas correspondentes ao ano-base precedente.

DESPESAS OPERACIONAIS - DESÁGIO NA ALIENAÇÃO DE OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS - Tal deságio não estava submetido ao disposto no art. 202 do RIR/75, uma vez que as obrigações da ELETROBRÁS não são ações, títulos ou quotas de capital de empresa.

DESPESAS OPERACIONAIS - CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - As perdas do exercício relativas a créditos junto a clientes da empresa, que deixaram de ser quitados, deverão ser obrigatoriamente debitadas à Provisão para Devedores Duvidosos, não podendo ser lançadas diretamente como despesas operacionais.

DESPESAS OPERACIONAIS - MULTAS FISCAIS - Não são dedutíveis as multas por infrações fiscais pagas pela empresa, salvo as de natureza compensatória e as im

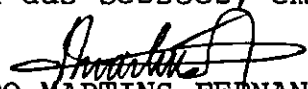
postas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

DESPESAS OPERACIONAIS - IMPOSTOS - Por força do art. 165 do RIR/75 só seria dedutível como custo ou despesa o I.C.M. que fosse efetivamente pago durante o exercício financeiro a que correspondesse com as exceções previstas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela SOCIEDADE PAULISTA DE ARTEFATOS METALÚRGICOS S.A.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, em DAR provimento parcial ao recurso para admitir a dedutibilidade do valor correspondente a deságios na alienação de obrigações da ELETROBRÁS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 1983


PEDRO MARTINS FERNANDES - PRESIDENTE


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE 24 MAR 1983


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: Não há

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros Ursulino Santos Filho, Digésio Gurgel Fernandes, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Luiz André Neto, Marinho Mendes Domenici e Oswaldo Santana.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0811/053.000/76

RECURSO Nº: 86.230

ACÓRDÃO Nº: 105-0.014

RECORRENTE Nº: SOCIEDADE PAULISTA DE ARTEFATOS METALÚRGICOS S.A.

R E L A T Ó R I O

SOCIEDADE PAULISTA DE ARTEFATOS METALÚRGICOS S.A., estabelecida à Rua Bueno de Andrade, nº 769, na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, inscrita no C.G.C. do Ministério da Fazenda sob o nº 60.852.035/0001-80, não se conformando com a decisão do Delegado da Receita Federal naquela cidade, que acolheu totalmente o auto de infração lavrado contra ela em 1976, apresenta recurso voluntário a este Conselho, na forma do Art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

No referido auto foram apontadas as seguintes irregularidades nos exercícios de 1972 a 1976:

I - Termo de Verificação de 12.10.76.

A empresa teria considerado como custos, relativamente aos anos-base de 1971 a 1975, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias a que estava obrigada a recolher.

Apurou a fiscalização o montante de Cr\$14.123.028,97 não recolhidos nos prazos devidos nos exercícios de 1972 a 1976.

Fundamento legal : art. 161, alínea "d", e art. 165 do RIR/75.

II - Termo de Verificação de 15.10.76.

A empresa contabilizou como despesas, em seu exercício *dmr*

Acórdão nº 105-0.014

social compreendido entre 1º de fevereiro de 1970 e 31 de janeiro de 1971, vários pagamentos que se referiam a despesas que tinham sido incorridas anteriormente ao seu exercício social, iniciado em 1º de fevereiro de 1970, que deveriam ser contabilizados como obrigações a pagar e deduzidos como custos ou despesas operacionais, no balanço geral de 31.01.70.

O total de Cr\$ 93.749,85 foi deduzido indevidamente e afetou o balanço levantado em 31.01.71.

Fundamento legal : art. 127; art. 135, § 1º, e art. 221 do RIR/75.

III - Termo de Verificação de 19.10.76.

3.1 - A empresa teria contabilizado como despesa, em seu exercício social compreendido entre 1º de fevereiro de 1971 e 31 de janeiro de 1972, vários pagamentos e créditos, que, no entanto, são despesas incorridas anteriormente ao seu exercício social, e teriam que ter influído no balanço geral encerrado em 31.01.71, afetando indevidamente os resultados apurados em 31.01.72, num total de Cr\$ 95.778,06.

Fundamento legal: art. 127; 135, § 1º, e 221 do RIR/75;

3.2 - Contabilizou a débito de Lucros e Perdas, no balanço encerrado em 31.01.72, a perda ocorrida, a título de deságio' verificado na venda de contas da Light, correspondentes aos anos de 1969 e 1970, no total de Cr\$ 105.489,82. Considerando-se que o regulamento vigente estabelecia que não seriam dedutíveis os prejuízos havidos em virtude de alienação de títulos, em valor superior a 10% dos respectivos preços de aquisição, aquele montante' na verdade excedeu em Cr\$ 92.894,22 (Cr\$ 105.489,82 - 12.595,60) o limite a ser admitido como despesa operacional.

Fundamento legal : art. 202 do RIR/75 ;

3.3 - A empresa considerou como "Despesas com Vendas-ICM" o pagamento do valor apurado no auto de infração nº 57.870, de 17.08.71, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, re^{dm}

Acórdão nº 105-0.014

lativo ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias deixado de recolher durante os anos de 1968, 1969 e 1970, num total de Cr\$ 3.448,52, infringindo, assim, o disposto no Art. 165 do RIR/75 ;

3.4 - Considerou como despesa, em 31.01.72, o saldo da conta "Perdas do Exercício", relativa a créditos junto a clientes, que, não sendo quitados, deixaram de ser debitados à conta de Provisão para Devedores Duvidosos, em desacordo com o Art. 167, § 5º, do RIR/75, devendo ser submetida à tributação a quantia de Cr\$ 20.053,27, que é o saldo da conta em questão ;

3.5 - Considerou como custos ou despesas operacionais, nas demonstrações financeiras de 31.01.72, o saldo da conta "Impostos-Multas", no valor de Cr\$ 194.728,94.

Fundamento legal : art. 165, § 5º, do RIR/75 ;

IV - Termo de Verificação de 20.10.76.

4.1 - A empresa contabilizou como despesa, em seu exercício social compreendido entre 1º de fevereiro de 1972 e 31 de janeiro de 1973, o total de Cr\$ 227.736,07, que se refere a despesas incorridas anteriormente ao seu exercício social, compreendido entre 1º de fevereiro de 1972 e 31 de janeiro de 1973, quando teriam que ter influído no balanço encerrado em 31.01.72, o que, não acontecendo, veio a afetar o balanço encerrado em 31.01.73.

Fundamento legal: arts. 127; 135, § 1º, e 221 do RIR/75;

4.2. - Considerou como custos ou despesas operacionais, no balanço encerrado em 31.01.73, o saldo da conta "Impostos-Multas", passível de tributação, de acordo com o art. 165, § 5º, do RIR/75, a diferença apurada entre o total da conta (Cr\$ 442.780,63) e os juros passivos, contabilizados na conta em questão (Cr\$ 84.633,00) igual a Cr\$ 358.147,63 ;

4.3 - Diferiu o saldo a receber pela venda de um terreno de sua propriedade, sob o título "Superveniências Ativas", pe

lo que a importância referida (Cr\$ 375.000,00) deverá ser submetida à tributação, nos termos do art. 151 do RIR/75.

V - Termo de Verificação de 25.10.76.

5.1 - A empresa contabilizou como despesa, em seu exercício social compreendido entre 1º de fevereiro de 1973 e 31 de janeiro de 1974, o montante de Cr\$ 92.839,65, referente a despesas incorridas anteriormente ao seu exercício social, iniciado em 1º de fevereiro de 1973, e que teriam de ter influído no balanço de encerramento de 31.01.73, o que veio a afetar os resultados constantes das demonstrações financeiras de 31.01.74.

Fundamento legal: arts. 127; 135, § 1º, e 221 do RIR/75;

5.2 - Considerou como despesa, no balanço geral encerrado em 31.01.74, a importância de Cr\$ 38.856,00, relativa a propaganda, a ser paga à Editora de Guias LTB S.A., em mensalidades de igual valor (Cr\$ 3.238,00), a partir de 01.10.73 e até 01.09.74, pelo que deverá ser tributada a quantia de Cr\$ 25.904,00, relativa a oito daquelas prestações, por se referirem a pagamentos que só foram efetuados no seu exercício social posterior, iniciado em 1º de fevereiro de 1974, de acordo com os arts. 127 e 135, § 1º, do RIR/75; por igual motivo, deverá ser submetida à tributação a importância de Cr\$ 7.496,00 (oito vezes Cr\$ 937,00), paga àquela mesma editora no período de 1.10.73 a 01.09.74 ;

5.3 - Considerou como despesa, no balanço encerrado em 31.01.74, o saldo da conta "Perdas do Exercício", relativo a créditos junto a clientes da sociedade, que deixaram de ser quitados, não sendo, na oportunidade, debitados à conta específica, do fundo para devedores duvidosos, como o prevê o art. 167, § 5º, do RIR/75, pelo que deverá ser tributada a parcela de Cr\$ 39.119,56 ;

5.4 - Considerou como custos ou despesas operacionais, no balanço encerrado em 31.01.74, o saldo da conta "Impostos-Multas", igual a Cr\$ 163.411,59, passível de tributação nos termos do art. 165, § 5º, do RIR/75.

VI - Termo de Verificação de 29.10.76.

6.1 - A empresa contabilizou como despesas, em seu exercício social compreendido entre 1º de fevereiro de 1974 e 31 de janeiro de 1975, a soma de Cr\$ 101.101,95, englobando pagamentos de despesas incorridas anteriormente ao exercício social da sociedade compreendido entre 1º de fevereiro de 1974 e 31 de janeiro de 1975. Tais despesas deveriam ter sido consideradas nos resultados que influíram no balanço encerrado em 31.01.74, o que, não acontecendo, afetaram o balanço encerrado em 31.01.75, pelo que deverão ser submetidas ao imposto de renda, com base nos arts. 127, 135, § 1º, e 221 do RIR/75;

6.2 - Considerou como custos ou despesas operacionais, no balanço encerrado em 31 de janeiro de 1975, o saldo da conta "Impostos-Multas" - Cr\$ 127.480,66 -, passível de tributação, nos termos do art. 165, § 5º, do RIR/75 ;

6.3 - Considerou como custos ou despesas operacionais o valor da Nota Fiscal nº 5619 - A1, da Indústria de Máquinas Gutman S.A., relativa ao fornecimento de uma bucha rosqueada e a um fuso novo, totalizando Cr\$ 62.464,50, que deveria ter sido imobilizado, para futuras depreciações, como determina o parágrafo único do art. 157 do RIR/75, pelo que tal importância deverá ser tributada.

A empresa impugnou o auto de infração, aduzindo, preliminarmente, que não tem capacidade econômica para suportar tantas exigências por parte do fisco, pelo que protesta por perícia contábil para comprovar a inexistência de capacidade contributiva, por absoluta falta de substância do fato gerador da obrigação tributária.

Ainda preliminarmente, a exigência de se oferecer à tributação despesas, custos e impostos pagos em outros exercícios, além de ter o caráter confiscatório, reveste-se também do caráter de penalidade. De fato, as despesas e obrigações efetivas de modo algum representam aquisição de disponibilidade econômica.

Quanto ao mérito, faz as seguintes considerações : *gmr*

1. DESPESAS PAGAS OU INCORRIDAS. Pretendida infração constante dos itens: Único do Termo de Verificação de 05.10.76 e 1 dos termos de 19.10, 20.10, e 25.10 (neste termo se inclui também o item 2) e do termo de 29.10.

Versam essas exigências sobre a questão controvertida' de se saber se a lei obriga a dedutibilidade das despesas apenas quando incorridas ou também quando pagas. De acordo com o art. 162, § 1º, do RIR/75, as despesas podem ser consideradas como o peracionais quando pagas ou incorridas, admitindo-se as duas alternativas para sua dedutibilidade.

2. DESÁGIOS. Pretendida infração do art. 202 do RIR/75. (item 2 do termo de 19.10.76).

Não se aplica ao caso a hipótese prevista na norma citada pelo fiscal autuante, pois as obrigações da ELETROBRÁS não se caracterizam como ações, títulos ou quotas de capital, nem no momento em que foram adquiridas, nem ao serem vendidas. Na realidade, trata-se de empréstimo público compensatório, com cláusula de poder ser pago com ações da empresa pública interessada.

3. PERDAS DO EXERCÍCIO. (item 4 do termo de 19.10 e item 3 do termo de 25.10.76).

O fundamento da autuação consistiu no fato de a empresa não ter protestado os títulos em questão, mas a lei não exige que haja protesto. Houve emprego da analogia com o disposto no §4º do art. 167 do RIR/75, mas a analogia não pode ser utilizada para dela resultar exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, § 1º, do CTN).

4. GLOSA DE MULTAS FISCAIS. (item 5 do termo de 19.10, item 2 do termo de 20.10; item 4 do termo de 25.10, e item 2 do termo de 29.10).

Existe copiosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as multas fiscais são dedutíveis. De fato, pretender incluí-las na tributação do imposto de renda representaria imposição de nova penalidade sobre a própria penalidade, im

Acórdão nº 105-0.014

plicando, inclusive, em multa disfarçada na legislação do imposto de renda sobre infrações cometidas em razão do disposto na legislação específica de cada tributo.

5. IMPOSTOS NÃO PAGOS NO EXERCÍCIO A QUE CORRESPONDEM (item 3 do termo de 19.10, e todos os itens do termo de 12.10).

No ICM há obrigação de se pagar o tributo antecipadamente, mas tal obrigação não se confunde com a obrigação de pagar e exigência tributária líquida e certa. O que o contribuinte paga antecipadamente não é ainda obrigação tributária, mas mero cálculo de sua responsabilidade, que não vincula a autoridade administrativa. Há assim, dois prazos legais para pagamento do ICM. Nessas condições, o art. 165 do RIR/75 só se aplicará após inexistir qualquer ato suspensivo da obrigação.

Ademais, a empresa pediu parcelamento do ICM, com base em norma expressa de lei, que autoriza essa forma de pagamento, com atribuição de novos prazos. Ora, o efeito suspensivo da obrigação relativa ao ICM não pago no prazo do pagamento antecipado teve início em 23.06.76, conforme o Decreto nº 8064/76.

A empresa se habilitou ao direito de pagar parceladamente, o que lhe dá inclusive o direito de certidão com valor de negativa, excluída a situação de inadimplemento.

Por último, deve-se considerar que, não caracterizada a inadimplência, por nunca ter a obrigação tributária se tornado líquida e certa, não são cabíveis quaisquer acréscimos decorrentes da impontualidade.

O Delegado da Receita Federal conheceu da impugnação, por tempestiva, mas, no mérito, a indeferiu, notando, inclusive, que a empresa deixou de impugnar a exigência constante dos itens 1, do termo de 15.10.76; 3, do termo de 20.10.76, e 3 do termo de 29.10.76.

A autuada se dirige, agora, a este Conselho, aduzindo *dm*

como preliminar a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, com base no art. 173, do CTN, uma vez que o auto de infração lavrado em 26.11.76 inclui no levantamento do pretendido débito, o período correspondente aos exercícios de 1972, 1973, 1974, 1975 e 1976.

O lapso de cinco anos, que não se interrompe, começou com o auto de infração lavrado em 26.11.76 e terminou em 26.11.81, muito antes, portanto, da expedição do primeiro aviso de cobrança a migável, que ocorreu somente em 30.09.82. Acresce que o primeiro pronunciamento da Fazenda é de 03.09.82, o que comprova a consumação da decadência.

Insurge-se, a seguir, contra a morosidade do fisco. Reza o art. 27 do Decreto nº 70.235/72 :

"O processo será julgado no prazo de trinta dias, a partir de sua entrada no órgão incumbido do julgamento."

No caso específico, a defesa apresentada pela recorrente ao auto de infração lavrado em 26.11.76, no prazo de 30 dias, só foi julgada em 03.09.82, isto é, seis anos depois.

Não pode a recorrente, por isso mesmo, ser penalizada em correção monetária e juros a que não deu causa. Solicita que se aplique ao caso o disposto no art. 511, § 5º. do RIR/75, para não se incentivar o fisco a atrasar os julgamentos. Assim sendo, requer o afastamento da correção monetária do período de 27.01.75 a 03.09.82, quando houve a decisão de primeira instância, apenas comunicada em 30.09.82.

No mérito, repete o que já dissera na impugnação, acrescentando, apenas, no tocante ao item "Despesas Pagas ou Incorridas" que a lei das sociedades anônimas e, posteriormente, o Decreto-lei nº 1.598/77, vieram sancionar a regra de que para a dedução de despesa predomina o regime de competência.

E o relatório. *dmr*

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator

O recurso é tempestivo.

Para melhor análise da matéria, segue-se a mesma ordem de assuntos escolhida pela recorrente.

A - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A preliminar de decadência se estribou na tese de que auto de infração não é lançamento e sim "mera denúncia de fatos". Assim, a competência para fiscalizar só daria ao agente da Receita Federal a possibilidade de "investigar fatos", mas não a de efetuar lançamento, pois esta é tarefa da autoridade julgadora "que é quem tem a competência de lançar o imposto, de pronunciar-se, em nome da Fazenda Pública". (fls. 153).

Este entendimento de há muito se acha superado, eis que o parágrafo único do art. 3º do Decreto-lei nº 433, de 23 de janeiro de 1969, já dispunha :

"Apurada a existência de qualquer operação com objetivo de reduzir o imposto a pagar ou de valores não incluídos na declaração de bens, o Agente Fiscal lavrará o competente auto de infração e a respectiva notificação fiscal, cobrando-se imediatamente o imposto, calculado em razão das alíquotas vigentes, e a multa de lançamento "ex officio" aplicável à espécie.

Não há dúvida, portanto, que, na sistemática introduzida por este diploma legal, o fiscal passou a ter a faculdade de efetuar o lançamento mediante auto de infração. Este fato aparece de maneira cristalina no Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, principalmente em seu art. 9º, segundo o qual :

"A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada tributo."

O que é o lançamento ? O art. 142 do CTN o descreve *ohr*

Acórdão nº 105-0.014

como "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível". Ora, o auto de infração é descrito no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 com todas estas particularidades.

Mais ainda. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só poderá ser modificado por impugnação, por recurso de ofício e por iniciativa de ofício, conforme determina o art. 145 do CTN. Ora, o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 atribui ao auto de infração regularmente notificado ao contribuinte a subjeição à impugnação, da mesma forma que o lançamento, quando de termina :

"A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento."

Cumpra lembrar que o art. 21 do Decreto nº 70.235/72 dá o tratamento de dívida ativa ao crédito tributário formalizado no auto de infração e não pago, ou não sendo impugnada a exigência

"Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, será declarada a revelia e permanecerá o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para co brança amigável do crédito tributário."

.....

§ 3º - Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor re misso e encaminhará o processo à autoridade competen te para promover a cobrança executiva."

Vê-se, portanto, que um simples auto de infração tem poder para constituir o crédito tributário. Na verdade, tanto o auto de infração - que é lançamento de ofício -, quanto o lançamen to por declaração são meros atos declaratórios da existência da obrigação e, por isso mesmo, determina o art. 144 do CTN que deve rá o lançamento reportar-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Pouco importa que este ato declaratório se realize por provocação do contribuinte, que apresentou a declaração, ou *ch*

Acórdão nº 105-0.014

por iniciativa da autoridade fiscal.

Tanto o auto de infração quanto o lançamento por declaração formalizam o crédito tributário, pois é isto que quer dizer o art. 142 do CTN quando determina :

"Compete privativamente à autoridade administrativa' constituir o crédito tributário pelo lançamento."

Se, na sistemática atual, o auto de infração tem a natureza de lançamento de ofício, é evidente que, uma vez formalizado, já não se pode mais falar em decadência. Seria, quando muito, o caso de se aventar a hipótese de prescrição. Em outras palavras, a decadência é a perda do direito, por parte do fisco, de efetuar o lançamento, conforme se vê pela leitura do art. 173 do C.T.N., que se reporta a "direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário". A prescrição é a perda da ação para cobrar o crédito tributário, conforme se conclui pela leitura do art. 174 do CTN.

Assim sendo, o crédito tributário devidamente formalizado no auto de infração estará sujeito a ter sua exigibilidade suspensa por meio da impugnação, conforme se depreende da leitura do art. 151 do CTN, nestes termos :

"Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário :

.....

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo."

Em resumo, o auto de infração cumpre a mesma tarefa prevista para o lançamento, no art. 142 do CTN, que é a de formalizar o crédito tributário já nascido com a ocorrência do fato gerador, e é por esta razão que se reporta à data da ocorrência deste. Uma vez elaborado o auto de infração, de acordo com a lei, não mais se poderá apelar para a decadência, pois esta é prevista justamente para o caso de o sujeito ativo não ter adotado as providências *dr*

Acórdão nº 105-0.014

cabíveis para a constituição do crédito.

Toda esta matéria foi objeto, recentemente, do Acórdão CSRF 101-0.046, de 15.01.80, cujo relator LUIZ MIRANDA invocou, também, o Acórdão nº 103 P-01.277, relatado pelo Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, que analisou a questão exaustivamente, por isso mesmo, julgamos inútil repisar nos mesmos argumentos.

Assim sendo, nego provimento à preliminar de decadência.

B - O MÉRITO

I - DESPESAS PAGAS OU INCORRIDAS

Trata-se, em primeiro lugar, da infração mencionada no item único do Termo de Verificação de 15.10.76, e item I dos termos de 19.10, 20.10, 25.10 (neste termo se incluindo o item 2) e do termo de 29.10. A infração consistiu em a empresa escriturar as despesas no momento em que foram pagas, e não no momento em que realmente incorreram, fora do exercício de competência.

A recorrente invoca em seu favor o art. 162, § 1º, do RIR/75, de acordo com o qual "São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa".

Tem razão a recorrente em ligar a expressão "despesas pagas" com o chamado regime financeiro (ou de caixa) e a expressão "despesas incorridas" com o regime econômico. Antes de iniciar a explicação sobre estes dois regimes, J.L.BULHÕES PEDREIRA elucidou o sentido do capítulo que os engloba "Realização de Rendimentos e Deduções", afirmando o seguinte :

"A expressão "realização" de rendimentos e deduções é aqui empregada no sentido do momento em que, para efeitos fiscais, os rendimentos se consideram percebidos pelo beneficiário e as deduções se consideram pagas ou incorridas pelo contribuinte. Da realização do rendimento ou dedução depende a fixação do período de determinação a que corresponde, e nas incidências sobre rendimentos a realização é o fato gera

dor do imposto." (IMPOSTO DE RENDA, APEC, Rio, 1969, 3.60).

A despesa operacional pode ser paga ou a incorrida, desde que tenha sido realizada no período de competência. Se uma despesa for paga no exercício seguinte àquele em que foi realizada não seria mais dedutível, na forma do § 1º do art. 162 do RIR/75, no exercício em que efetuou o pagamento.

Quando se fala em princípio da competência dos exercícios, quer-se dizer que o reconhecimento de receitas e despesas, conforme nos ensinam os professores da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras-FIPECAFI, está identificado com períodos específicos e associado ao surgimento de "fatos geradores" de natureza econômica, legal e institucional, não sendo evento fundamental para tal reconhecimento o desembolso de caixa ou o recebimento de numerário" (Manual de Contabilidade e das Sociedades por Ações, ATLAS, São Paulo, 1a. ed., 1979, pág. 76).

A própria lei exigia esse entendimento, ao determinar no art. 127 do RIR/75 :

"As pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas."

A palavra "anualmente" está a demonstrar que as receitas e despesas a serem consideradas são as realizadas nesse período, por competirem ao mesmo.

De resto, este Conselho tem se manifestado sempre pela improcedência da dedução de despesas fora do exercício de competência, como se vê, por exemplo, pelo Acórdão nº 111.00463, de 27.02.76, cuja ementa está assim redigida :

"Regime contábil adotado pela legislação do imposto de renda: o de competência. Legítima a glosa de despesas computadas ao ano de pagamento, mas correspondentes ao ano-base precedente." (Resenha Tributária, Jurisprudência - Imposto de Renda - 1.2, 1978, nº 14, pág. 329). *dm*

Acórdão nº 105-0.014

II - DESÁGIO NA ALIENAÇÃO DE OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS

A infração apontada pelo fisco consistiu no fato de a empresa ter levado a débito de Lucros e Perdas, no balanço encerrado em 31.01.72, a perda ocorrida, a título de deságio, verificado na venda de contas da Light, correspondente aos anos de 1969 e 1970.

Entendeu o fisco que a legislação da época (art. 202 do RIR/75) não permitia a dedução de prejuízos, na alienação de títulos, em valor superior a 10% dos respectivos preços de aquisição.

De acordo com a recorrente, o referido deságio se deu em relação às obrigações da ELETROBRÁS, que não se caracterizam como ações, títulos ou quotas de capital.

O auto de infração e a decisão do Delegado da Receita Federal falam em alienação de contas de luz, enquanto a recorrente se refere a alienação de "Obrigações". Ao que parece, a razão está com a recorrente, eis que no Termo de Verificação de fls. 52, verso, a escrituração do contribuinte é assim descrita :

CONTA	DATA	HISTÓRICO	VALOR
Deságio sobre Obrigações da Eletrobrás	31.01.72	Transferido para a conta de Lucros & Perdas, p/apuração do resultado do exercício.	Cr\$ 105.489,82

Por outro lado, não há qualquer semelhança entre Obrigações da Eletrobrás e título, quota ou ação de empresa. Aliás, a própria Administração tem essa opinião (conf. Parecer Normativo CST nº 61/77, subitem 4.2).

III - PERDAS DO EXERCÍCIO

A recorrente se insurge contra o auto de infração pelo fato de este ter exigido prévio protesto dos títulos para efeito

Acórdão nº 105-0.014

to de aproveitamento da provisão / para devedores duvidosos, nos itens 4, do Termo de Verificação de 19.10, e 3 do termo de 25.10. Acontece que o fundamento do fisco é diverso, conforme se pode verificar pelo texto do auto de infração :

a) Termo de Verificação de 19.10.76.

"4. Que a empresa considerou como despesa, em 31/01/72, o saldo da conta "Perdas do Exercício", relativa a créditos junto a clientes que não sendo quitados deixaram de ser debitados à conta Provisão para Devedores Duvidosos, de acordo com o art. 167, § 5º, do Decreto nº 76.186/75, devendo, portanto, ser submetido à tributação a importância de Cr\$ 20.053,27, saldo da conta em questão".

b) Termo de verificação de 25.10.76.

"3. Considerou como despesa, no balanço geral encerrado em 31 de janeiro de 1974, o saldo da conta "Perdas do Exercício", relativo a créditos junto a clientes da sociedade, que deixaram de ser quitados, não sendo, na oportunidade, debitados à cta específica, de fundo para devedores duvidosos, como prevê o § 5º do art. 167 do vigente regulamento do imposto de renda, pelo que deverá ser tributada a parcela de Cr\$39.119,56."

Em nenhum dos termos se falou em necessidade de prévio protesto de títulos.

IV - MULTAS FISCAIS

O auto de infração considerou como indedutíveis as multas por infrações fiscais (item 5 do termo de 19.10; item 2 do termo de 20.10, e item 4 do termo de 25.10 e item 2 do termo de 29.10). A recorrente se limitou a afirmar que já existe copiosa jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal no sentido de que as multas fiscais são dedutíveis. *dm*

Acórdão nº 105-0.014

Não cabe razão à recorrente, pois o art. 165, § 5º, do RIR/75 era taxativo :

"Não serão dedutíveis as multas por infrações fiscais pagas pela empresa."

V - IMPOSTOS PAGOS FORA DO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA

Trata-se de lançamento, como despesas de vendas, do ICM pago fora do exercício em que deveria ter sido recolhido. A recorrente entende que se deva interpretar o art. 165 do RIR/75 de acordo com a legislação específica de cada tributo. Além do mais, a empresa solicitou e obteve parcelamento do débito relativo a ICM.

Nenhum destes argumentos tem validade para o caso. Com efeito, conforme se nota pelo demonstrativo de fls. 2, a empresa, durante o período compreendido entre 1971 e 1975, escriturou a débito da conta de "Despesas Gerais - Despesas com Vendas - ICM" a quantia de Cr\$ 20.056.815,58, mas só recolheu efetivamente, nesse mesmo período, a quantia de Cr\$ 5.933.786,61, o que significa que a soma de Cr\$ 14.123.028,97 foi considerada como despesa com vendas, sem ter sido efetivamente recolhida.

Conforme se nota, também, do item 4 do Termo de Verificação de 19.10.76, de fls. 52, a recorrente considerou como despesa com vendas o pagamento do valor apurado no Auto de Infração nº 57.870/71 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, relativo ao ICM deixado de recolher durante os anos de 1968, 1969 e 1970, num total de Cr\$ 3.448,52.

A dedutibilidade do ICM estava sujeita à regra do art. 165 do RIR/75, que assim dispunha :

"Somente serão dedutíveis, como custo ou despesa, os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoa jurídica de direito público, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de impugnação ou de recurso tempestivos, e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidade de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não infe-

rior à quantia do imposto, taxa ou contribuição de vida."

Ora, no primeiro caso (Termo de 12.10), o que houve simplesmente foi que a empresa deduziu do imposto de renda uma quantia indevida, porquanto parte do ICM debitado na conta de Despesas com Venda-ICM realmente não foi pago durante o exercício de competência. No segundo caso (Termo de 19.10) a dedução do imposto de renda foi feita fora do exercício de competência, infringindo, também, o art. 165 do RIR/75.

Não há que se falar, pois, de interpretação do art. 165 de acordo com a legislação de cada tributo, porque não tem qualquer sentido esta tese. Nem há lugar para se abordar a questão do parcelamento, eis que se trata, no caso, de dedução indevida de ICM.

VI - PRAZO DE JULGAMENTO E CORREÇÃO MONETÁRIA

A recorrente invocou como preliminar a questão relativa à morosidade no andamento do processo, eis que o auto de infração foi lavrado em 26.11.76, a defesa protocolizada no prazo, em 27.12.76, mas o julgamento só ocorreu em 03.09.82, isto é, seis anos depois.

Uma vez que a invocação deste fato teve por fim solicitar o cancelamento da correção monetária referente ao período em que o processo esteve sem ser apreciado, deixa-se de considerar a matéria como preliminar.

A argumentação utilizada pela empresa nada mais pretende senão atemorizar a autoridade julgadora (argumento ad terrorem, conforme o qualificou o Ministro DÉCIO MIRANDA, no AMS nº 77477-MG), e que nada prova.

Invocar-se o art. 27 do Decreto nº 70.235/72, para compará-lo com o art. 33 do mesmo decreto, não tem sentido, uma vez que a fixação de prazo para o contribuinte apresentar recurso é decorrência lógica do próprio sistema processual, porquanto a i- *ch*

Acórdão nº 105-0.014

nexistência de balizamento para apresentação da defesa tornaria ineficaz a ação contra ele proposta. O julgador, no entanto, não é parte interessada, não tendo razões para deixar de lado o julgamento.

Tenta-se, por vezes, invalidar um auto de infração só porque há demora nos julgamentos. Na esfera do Poder Judiciário observa-se o mesmo fenômeno, pois o problema é de ordem administrativa, sobretudo por não possuir o País condições de contratar mais funcionários. O próprio Ac. CSRF/01-0.046, acima citado, tem assim redigida a sua ementa :

"PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. Impossibilidade de sua declaração, estando em curso processo administrativo, uma vez que está suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Aplicação do art. 151, III, do Código Tributário Nacional."

A recorrente tenta outro caminho, pedindo se aplique analogicamente o art. 511, § 5º, do RIR/80, segundo o qual :

"Quando o débito fiscal resultar de decisão de instância superior que houver modificado decisão de primeira instância favorável ao contribuinte, o cálculo da correção monetária far-se-á, observado o disposto neste artigo, mediante a exclusão do período anterior à data em que tiver sido notificada ou comunicada ao devedor a última decisão (Lei 4.862/65, art. 15, § 1º)."

A proposta é inviável, uma vez que tal aplicação analógica viria a dar em diminuição do crédito tributário, já que a correção monetária nada mais é do que atualização de valor expresso em cruzeiros. Ora, isso envolveria o poder de dispor do crédito tributário, e o poder de disposição envolveria, por sua vez, o poder de tributar, que não é dado ao Conselho de Contribuintes, mas ao Poder Legislativo.

Este é também o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Lê-se na ementa do Acórdão CSRF/01-0.088, de 27 de junho de 1980 :

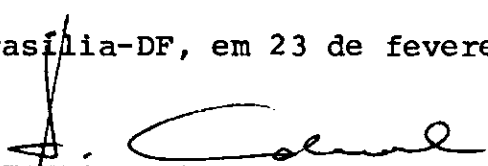
"O não cumprimento do prazo previsto no art. 27 *dmr*

Acórdão nº 105-0.014

do Decreto nº 70.235/72, para julgamento da impugnação, não autoriza a dispensa da correção monetária."

Assim sendo, sou pelo provimento parcial do recurso, no sentido de se acolher o arrazoadado da recorrente no que diz respeito à sua tese de que o deságio na alienação de Obrigações da ELETROBRÁS não estava sujeito ao disposto no art. 202 do RIR/75.

Brasília-DF, em 23 de fevereiro de 1983


ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - RELATOR.